

Hoge Raad der Nederlanden

Derde Kamer

21 augustus 1985.

nr. 22.804

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 9 januari 1984 betreffende de aan belanghebbende X te Z opgelegde navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting over het jaar 1979.

1. Aanslag.

Aan belanghebbende is over het jaar 1979 een navorderingsaanslag in de inkomstenbelasting opgelegd naar een belastbaar inkomen van belanghebbende van f 23.519,-- en een belastbaar inkomen van zijn echtgenote van f 15.094,--, met een verhoging van 100 percent waarvan de Inspecteur bij besluit 50 percent heeft kwijtgescholden.

2. Geding voor het Hof.

Belanghebbende is van de navorderingsaanslag in beroep gekomen bij het Hof.

Het Hof heeft als tussen partijen vaststaande aangemerkt:

"Belanghebbende, geboren 25 februari 1942, drijft sedert jaren in het door hem gehuurde perceel a-straat 1 te Z een kapperszaak. Belanghebbendes echtgenote werkt de gehele dag mee in de zaak. Tot belanghebbendes gezin behoort een in 1970 geboren kind, dat geheel ten laste van belanghebbende komt. De bovenwoning van het perceel is door belanghebbende onderverhuurd.

Na een boekenonderzoek heeft de inspecteur de onderhavige

navorderingsaanslag opgelegd, waarbij de aangegeven bruto-omzet werd verhoogd met f 15.000,-- en het inkomen tevens werd verhoogd met f 1.020,-- wegens opbrengst verhuur bovenwoning.

Belanghebbende heeft in 1977 voor f 55.000,-- een zomerhuis gekocht. De koopsom werd gefinancierd door het sluiten van een hypothecaire lening. In 1979 kocht belanghebbende de ondergrond van dit op gehuurde grond staande zomerhuis voor ruim f 13.000,--. Belanghebbende betaalde de koopsom uit eigen middelen.

De door de inspecteur in zijn verzoekschrift vermelde vermogensvergelijking en berekend privé bestrijdt de belanghebbende slechts in zoverre dat hij stelt dat zijn echtgenote over circa f 15.000,-- privé-geld beschikte waaruit voormelde aankoop van grond is betaald. De inspecteur betwist dat belanghebbendes echtgenote over privé-geld beschikte.

De aangegeven bruto-omzet van belanghebbendes kapperszaak bedroeg:

1977	f 80.645,--
1978	f 90.991,--
1979	f 80.577,--
1980	f 83.600,--
1981	f 81.300,--

Het Hof heeft, na te hebben overwogen dat belanghebbende in beroep heeft geconcludeerd tot vernietiging en de Inspecteur tot handhaving van de navorderingsaanslag, hetgeen partijen hebben aangevoerd zakelijk weergegeven als volgt:

belanghebbende:

De daling van de omzet in 1979 is te wijten aan het vertrek van de eerste kapster met haar klantenkring per 1 juli 1978. Bovendien werd de a-straat in 1978/1979 opgebroken en werd een wachtverbod en eenrichtingsverkeer ingevoerd. In 1977 bij de aankoop van het zomerhuis was het sluiten van een hypothecaire lening ter financiering van de koopsom nog geen bezwaar. Bij de later dalende omzet was financiering van de koopsom van de grond, gekocht in 1979, wel een bezwaar. Belanghebbendes echtgenote heeft toen die koopsom betaald uit door haar bespaard huishoudgeld dat toen ongeveer f 15.000,-- bedroeg. Zij legde sedert jaren wekelijks een bedrag ter zijde van haar huishoudgeld en spaarde dit zelf. Er waren vroeger ook huwelijksmoeilijkheden waarmee de behoefte om geld opzij te leggen verband hield.

Belanghebbende woont met zijn gezin achter de kapperswinkel.

De bovenwoning is verhuurd voor netto f 1.020,- per jaar. Zoals uit de ter zitting van 25 augustus 1983 overgelegde grootboekrekening blijkt is voor 1979 dit bedrag wel in belanghebbendes aangifte verwerkt".

de Inspecteur:

"Bij het opleggen van de navorderingsaanslag zijn de belastbare inkomens man en vrouw berekend als vermeld in het vertoogschrift. Daarbij is ten onrechte het ondernemingsvermogen niet verminderd met de hogere O.B.-schuld ad f 2.287,50, waardoor een evengrote belaste afneming van de FOR zou hebben plaatsgevonden. Het belastbaar inkomen is derhalve bij navordering nog te laag vastgesteld.

Het onbenoemde privé bedroeg volgens de in het vertoogschrift vermelde berekeningen f 511,78, hetgeen onaanvaardbaar laag is. Niet aannemelijk is dat belanghebbendes echtgenote in 1979 over circa f 15.000,- bespaard huishoudgeld beschikte, waarvan belanghebbende niets geweten zou hebben. Immers belanghebbende beschikte ook over een spaarrekening, in de bedrijfshuishouding werden regelmatig privé-opnamen geboekt, de aankoop van het zomerhuis in 1977 is geheel gefinancierd met een hypothecaire lening en de aangegeven inkomens over voorafgaande jaren bieden geen ruimte voor besparing van enig belang. Door de omzetcorrectie van f 15.000,- wordt de onverklaarbare daling ten opzichte van 1978 opgeheven. Het vertrek van de eerste kapster vond reeds in 1978 plaats en niet aannemelijk is dat de in dat jaar aan de straat verrichte werkzaamheden hebben geleid tot een daling van de omzet als door belanghebbende gesteld.

Uit de eerst ter zitting overgelegde grootboekrekening blijkt niet dat de huur van het bovenhuis is verantwoord. Dat is niet na te gaan. Misschien is de grootboekrekening wel achteraf opgemaakt".

Het Hof heeft omtrent het geschil overwogen:

Het Hof neemt hier over hetgeen dienaangaande is overwogen en beslist onder punt 4 van het aan deze uitspraak gehechte afschrift van het proces-verbaal van de mondelinge uitspraak.

Het vorenoverwogene leidt tot de conclusie dat de navorderingsaanslag verminderd dient te worden tot een waarbij de toegepaste correctie wegens meer huur vervalt en die wegens meer winst wordt verminderd tot die behaald bij een bruto hogere omzet van f 5.000,-. Daarbij

dient rekening te worden gehouden met de vermindering van het ondernemingsvermogen wegens meer O.B.-schuld, als door de inspecteur gesteld.

Ten overvloede overweegt het Hof dat aan belanghebbendes grove schuld is te wijten geweest dat te weinig belasting is geheven, zodat terecht een boete van 100% is opgelegd. Het kwijtscheldingsbesluit van de inspecteur is door belanghebbende niet bestreden".

Op die gronden heeft het Hof de navorderingsaanslag verminderd tot een waarbij de toegepaste correctie wegens meer huur vervalt en die wegens meer winst wordt verminderd tot een waarbij een bruto hogere omzet van f 5.000,-- is behaald.

3. Geding in cassatie.

De Staatssecretaris van Financiën heeft van 's Hofs uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Hij heeft de volgende middelen van cassatie voorgesteld, toegelicht als daarachter vermeld:

I. Verzuim van vormen, doordat het Hof de zaak ter zitting van donderdag 22 september 1983 voor de tweede keer heeft behandeld, zulks ten onrechte, aangezien op de voor de inspecteur bestemde oproeping voor deze zitting was vermeld, dat deze oproeping niet geschiedt om nadere inlichtingen in te winnen doch om het Hof de gelegenheid te geven mondeling uitspraak te doen, waardoor de inspecteur, die, zoals het Hof had moeten beseffen, in deze mededeling geredelijk aanleiding kon vinden niet op deze zitting te verschijnen, in feite de gelegenheid is ontnomen zich op deze zitting te doen horen.

II. Schending van het Nederlandse recht, met name van artikel 17, eerste lid, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, doordat 's Hofs oordeel omtrent de correctie wegens meer winst niet naar de eis der wet met redenen is omkleed.

III. Schending van het Nederlandse recht, met name van artikel 17, eerste lid, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, doordat het Hof niet had mogen volstaan met de beslissing, dat de navorderingsaanslag wordt verminderd tot een waarbij de toegepaste correctie wegens meer huur vervalt en die wegens meer winst wordt verminderd tot een waarbij een bruto hogere omzet van f 5.000,-- is behaald, doch die navorderingsaanslag had behoren te verminderen tot een naar in het dictum vermelde belastbare inkomens van belanghebbende en zijn echtgenote.

Ter toelichting van middel I moge het volgende dienen.

In het arrest van 25 augustus 1982, BNB 1982/259, oordeelde de

Hoge Raad, dat de bepalingen van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken nopens de oproeping van partijen van zo wezenlijk belang zijn dat, indien ten gevolge van de niet-naleving daarvan een partij niet in de gelegenheid is geweest zich ter zitting te doen horen, de bij gebreke daarvan gewezen uitspraak moet worden vernietigd. Naar de mening van de Staatssecretaris doet zich thans een hiermede op één lijn staand geval voor. In het voor de inspecteur bestemde exemplaar van de op 5 september 1983 gedagtekende oproeping voor de behandeling op donderdag 22 september 1983 is onder de voorgedrukte slotzin de volgende passage getypt:

""Deze oproeping geschiedt niet om nadere inlichtingen in te winnen doch om het Hof de gelegenheid te geven mondeling uitspraak te doen. Van de inhoud van een mondelinge uitspraak ontvangt u een schriftelijk bericht"". De inspecteur heeft de Staatssecretaris bericht, dat hij vanwege deze passage niet op de zitting is verschenen.

Naar zijn mening kon de inspecteur aldus ook geredelijk handelen. Het Hof evenwel heeft zich op 22 september 1983 niet beperkt tot het doen van een mondelinge uitspraak. Punt 5 van het in afschrift aan de uitspraak gehechte proces-verbaal van de mondelinge uitspraak houdt immers in, dat belanghebbende op de zitting van 22 september 1983 is gehoord en dat het Hof terstond na de behandeling van de zaak mondeling uitspraak heeft gedaan. Nu het er derhalve voor moet worden gehouden, dat het Hof het aan de inspecteur medegedeelde kader van de behandeling op 22 september 1983 te buiten is gegaan, meent de Staatssecretaris dat 's Hof's uitspraak reeds hierom moet worden vernietigd. Er is sprake van een zogenaamd substantieel vormverzuim. Het Hof had moeten beseffen, dat de inspecteur niet was verschenen omdat hem was medegedeeld dat alleen mondeling uitspraak zou worden gedaan. In ieder geval had het Hof deze plausibele reden voor het niet-verschijnen van de inspecteur niet mogen verwaarlozen. Door de zaak op 22 september 1983 desondanks inhoudelijk te behandelen, heeft het Hof de inspecteur ten onrechte processueel op achterstand gezet. Hierbij merkt de Staatssecretaris nog het volgende op.

Naar luid van artikel 17a, eerste lid, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken is het Hof bevoegd aan het slot van de behandeling mondeling uitspraak te doen, indien de behandelde zaak zich daartoe naar zijn oordeel leent. Met het oog daarop kan de uitspraak volgens de tweede volzin van de genoemde bepaling voor ten hoogste veertien dagen worden verdaagd onder aanzegging aan de verschenen partijen van dag en uur van de uitspraak. Indien het Hof van laatstgenoemde mogelijkheid gebruik maakt, is er geen sprake van een verdaging van de behandeling. Alleen de

uitspraak wordt verdaagd; de mondelinge mededeling van de beslissing vormt geen onderdeel van de behandeling. De partijen zijn dan ook geenszins verplicht voor de verdaagde uitspraak te verschijnen. Zij kunnen zich een extra gang naar het Hof besparen. In de praktijk wordt daarop ook uitdrukkelijk door de Hoven gewezen, onder opmerking dat men telefonisch over de inhoud van de uitspraak kan worden geïnformeerd.

In het onderhavige geval heeft het Hof in eerste aanleg een weg bewandeld welke grote overeenkomst vertoont met het verdagen van de mondelinge uitspraak. Na de eerste behandeling zijn partijen opgeroepen voor een tweede behandeling met de mededeling (geparafraseerd) dat deze behandeling alleen geschiedt om mondeling uitspraak te doen. Hoewel deze handelwijze op gespannen voet met de wettelijke bepalingen staat, zou de Staatssecretaris daartegen uit praktische overwegingen geen bezwaar willen maken, mits het Hof, indien een van de partijen niet is verschenen, zich, net als bij de verdaging van de mondelinge uitspraak beperkt tot het doen van een mondelinge uitspraak. (Zijn beide partijen verschenen, dan bestaat er uiteraard geen bezwaar tegen als het Hof tot een verdere behandeling van de zaak overgaat).

Zou de uitspraak van het Hof in stand blijven, dan betekent dit dat de inspecteur en de belanghebbende, willen zij niet het risico lopen processueel op achterstand te worden gezet doordat de zaak bij hun afwezigheid op de tweede behandeling nader wordt onderzocht, ondanks de tekst van de oproeping, bij de tweede behandeling aanwezig moeten zijn. Als dan overeenkomstig de tekst van de oproeping alleen mondeling uitspraak wordt gedaan, hebben zij in feite onnodig een extra gang naar het Hof gemaakt. De Staatssecretaris acht dit zeer onbevredigend en ook in strijd met het kader dat de wetgever met betrekking tot het verdagen van de mondelinge uitspraak heeft geschapen.

Ter toelichting van middel II moge het volgende dienen.

Voor het geval de Hoge Raad middel I niet gegrond zou bevinden, legt de Staatssecretaris zich neer bij 's Hofs oordeel over de correctie wegens meer huur ten bedrage van f 1.020,--. Het oordeel van het Hof over de winstcorrectie acht hij echter niet naar de eis der wet met redenen omkleed. Hij werkt dit standpunt thans verder uit.

Het Hof acht het door de inspecteur berekende onbenoemde privé van f 511,78 onaanvaardbaar laag. Hierbij moet echter de kanttekening worden geplaatst, dat, nu het Hof heeft geoordeeld, dat, anders dan de inspecteur heeft aangenomen, bij het doen van de aangifte en het opleggen van de primitieve aanslag f 1.020,-- in aanmerking is genomen wegens huur bovenwoning, uit de vermogensvergelijking van de inspecteur (waaruit de

aparte post f 1.020,-- privé-huuropbrengst moet worden geëlimineerd) een negatief bedrag voor onbenoemd privé voortvloeit. Dat dit onaanvaardbaar is, spreekt uiteraard vanzelf.

Vervolgens overweegt het Hof dat belanghebbende de berekening van de inspecteur slechts in zoverre betwist, dat hij stelt dat zijn echtgenote over f 15.000,-- spaargeld beschikte. Hieromtrent heeft het Hof geoordeeld, dat wel aannemelijk is dat belanghebbendes echtgenote over enig spaargeld beschikte doch niet dat dit het zeer hoge bedrag van f 15.000,-- beliep. Mede in aanmerking genomen de zich in volgende jaren doorzettende vermindering van de omzet - voor 1980 f 83.600,-- en voor 1981 f 81.300,-- stelt het Hof, met verwerping van belanghebbendes boekhouding, de omzet voor het onderhavige jaar vast op f 5.000,-- hoger dan aangegeven en bij het opleggen van de primitieve aanslag in aanmerking genomen. Deze correctie leidt volgens het Hof zowel tot een aanvaardbaar te achten onbenoemd privé als een redelijk te achten winst.

Zoals hiervoor reeds is aangestipt, sluit de berekening van de inspecteur na het oordeel van het Hof over de verhuur van de bovenwoning met een negatief onbenoemd privé. Na de door het Hof aangebrachte winstcorrectie van f 5.000,-- laat zich - afgezien van het spaargeld van de echtgenote - een onbenoemd privé berekenen van f 5.000,-- + f 511,78 - f 1.020,-- is f 4.491,78. Dit bedrag is echter onaannemelijk laag, zowel op zich zelf (voor een gezin bestaande uit drie personen) als in verhouding tot het onbenoemd privé in 1978 van f 14.879,93, zoals dat uit het verzoekschrift van de inspecteur blijkt. In belanghebbendes standpunt inzake het spaargeld van zijn echtgenote benadert het onbenoemde privé in het onderhavige jaar dat van 1978. Hiervan uitgaande is 's Hofs oordeel, dat de correctie met f 5.000,-- tot een aanvaardbaar te achten onbenoemd privé leidt, slechts begrijpelijk, indien de echtgenote over ongeveer f 10.000,-- spaargeld zou hebben beschikt. Dit is echter niet te rijmen met 's Hofs oordeel, dat wel aannemelijk is dat de echtgenote over enig spaargeld beschikte doch niet dat dit het zeer hoge bedrag van f 15.000,-- beliep. 's Hofs uitspraak is derhalve niet begrijpelijk.

Bij zijn oordeel heeft het Hof mede in aanmerking genomen de zich in de volgende jaren doorzettende vermindering van de omzet. De in dit verband door het Hof genoemde bedragen zijn de bedragen welke door belanghebbende zijn aangegeven. Nu het Hof de boekhouding voor het onderhavige jaar heeft verworpen en de aangegeven omzet met f 5.000,-- heeft verhoogd, is het niet zonder meer aannemelijk dat de in 1980 en 1981 door belanghebbende aangegeven bedragen wel juist zijn. Het Hof had deze bedragen derhalve niet zonder nadere motivering aan zijn uitspraak ten

grondslag mogen leggen.

Ter toelichting van middel III moge het volgende dienen.

Het Hof heeft de navorderingsaanslag verminderd tot een waarbij de toegepaste correctie wegens meer huur vervalt en die wegens meer winst wordt verminderd tot een waarbij een bruto hogere omzet van f 5.000,- is behaald. Gezien het arrest van de Hoge Raad van 11 december 1957, BNB 1958/20, is de Staatssecretaris echter van mening, dat het Hof hiermede niet kon volstaan, maar de navorderingsaanslag had behoren te verminderen tot naar in het dictum vermelde belastbare inkomens van belanghebbende en zijn echtgenote. Hij wijst er hierbij nog op, dat de inspecteur, uitgaande van het thans door het Hof gegeven dictum, nogal wat rekenwerk moet verrichten (omzetbelastingsschuld, winsttoerekening aan de echtgenote, mutaties in de oudedagsreserve) om de navorderingsaanslag in de door het Hof aangewezen richting te verminderen, waarbij het nog maar de vraag is, of belanghebbende met de door de inspecteur te geven berekening kan instemmen. Hierdoor kan een impasse ontstaan, hetgeen uitgesloten zou zijn, indien het Hof de belastbare inkomens van belanghebbende en zijn echtgenote in het dictum van de uitspraak had vermeld".

Belanghebbende heeft een verzoekschrift ingediend.

4. Beoordeling van het eerste en het derde middel van cassatie.

4.1. Het eerste middel.

Uit 's Hof's uitspraak en de stukken van het geding blijkt het volgende: Nadat de zaak was behandeld op de zitting van 25 augustus 1983 heeft de Griffier van het Hof bij brief van 5 september 1983 aan de Inspecteur medegedeeld dat de behandeling van het beroepschrift zou plaatsvinden op donderdag 22 september 1983 te 14.00 uur, aan welke mededeling was toegevoegd: "Deze oproeping geschiedt niet om nadere inlichtingen in te winnen doch om het Hof de gelegenheid te geven mondeling uitspraak te doen. Van de inhoud van een mondelinge uitspraak ontvangt u een schriftelijk bericht". Op de zitting van 22 september 1983 is de zaak wederom behandeld, tijdens welke behandeling belanghebbende is gehoord. De Inspecteur is in die zitting niet verschenen.

De vorenomschreven mededeling kan, gelet op hetgeen daaraan is toegevoegd, niet worden aangemerkt als een kennisgeving, als bedoeld in

artikel 11, lid 2, van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken, van dag en uur van de - voortgezette - behandeling van de zaak.

De bepalingen van de Wet administratieve rechtspraak belastingzaken nopens de oproeping van partijen zijn van zo wezenlijk belang, dat, indien ten gevolge van niet-naleving daarvan een partij op de desbetreffende zitting niet is gehoord, de uitspraak moet worden vernietigd.

Het middel is derhalve gegrond.

4.2. Het derde middel.

Het Hof heeft door de navorderingsaanslag te verminderen in voege als hierboven onder 2. omschreven, verzuimd het voorwerp van de door belanghebbende verschuldigde belasting, alsmede het voorwerp van de in de aanslag te begrijpen door belanghebbendes echtgenote verschuldigde belasting, zijnde voor ieder van hen het belastbare inkomen, vast te stellen.

Ook dit middel is derhalve gegrond.

5. Slotsom.

Uit het vorenoverwogene volgt dat 's Hofs uitspraak niet in stand kan blijven en dat verwijzing moet volgen. Het tweede middel behoeft geen behandeling.

6. Beslissing.

De Hoge Raad

vernietigt de uitspraak van het Hof en

verwijst het geding naar het Gerechtshof te 's-Gravenhage ter verdere behandeling en beslissing van de zaak in meervoudige kamer met inachtneming van dit arrest.

Aldus gewezen door mrs. Vroom, vice-president, Stol, Jansen, Van der Linde en Roelvink, raden. Uitgesproken door de vice-president voornoemd ter raadkamer van 21 augustus 1985, in tegenwoordigheid van de waarnemend-griffier mr. Van den Dries.

Van den Dries

Vroom

Het voor dit beroep betaalde griffierecht
wordt aan de Staatssecretaris teruggegeven.

De waarnemend-griffier.